

Giurisprudenza

No al bonus ricerca e sviluppo se il credito non è in dichiarazione

9 Novembre 2020

La mancata indicazione di quanto richiesto nel modello relativo al periodo di imposta nel corso del quale è concesso, ne impedisce il riconoscimento in diminuzione dell'imposta altrimenti dovuta

immagine generica ricerca e sviluppo
Il contribuente decade dalla possibilità di fruizione del credito di imposta per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo ove non indichi il credito nella dichiarazione relativa al periodo di imposta di fruizione del beneficio, non potendo invocare il principio della generale emendabilità della dichiarazione fiscale, mediante presentazione di una successiva dichiarazione integrativa nei quattro anni successivi alla dichiarazione originaria. Di conseguenza, il credito indebitamente fruito è legittimamente recuperato dall'ufficio mediante cartella di pagamento emessa a seguito della liquidazione della dichiarazione dei redditi. Questi i principi affermati dalla Cassazione nell'ordinanza n. 21017 del 2 ottobre 2020.

I fatti

Una Srl ha proposto ricorso avverso la cartella di pagamento emessa a seguito di liquidazione ex articolo 36-*bis* del Dpr n. 600/73 della dichiarazione modello Unico 2012, presentata per l'anno d'imposta 2011. In particolare l'ufficio ha disconosciuto il credito di imposta maturato negli anni 2008 e 2009 per l'attività di ricerca e sviluppo, ritenendo che la società lo avesse indebitamente compensato in quanto non aveva compilato il quadro RU della dichiarazione.

La cartella è stata annullata dalla Commissione provinciale in quanto, a parere dei giudici, i dati relativi al credito in contestazione erano noti all'Amministrazione e, quindi, sulla base del principio di leale collaborazione delle parti tra contribuente e Fisco, l'ufficio non avrebbe dovuto procedere a recuperare l'agevolazione fruita.

Anche la Commissione regionale, confermando la sentenza di primo grado, ha ritenuto la cartella non legittima in quanto:

1. il credito di imposta poteva essere fatto valere anche in mancanza di dichiarazione purché fossero stati provati in giudizio requisiti sostanziali come avvenuto nel caso di specie
2. l'ufficio, comunque, non poteva emettere una cartella ex articolo 36-bis, Dpr n. 600/73, ma avrebbe dovuto procedere con un preventivo avviso di accertamento.

L'Agenzia ha proposto ricorso per Cassazione lamentando:

- violazione e falsa applicazione dell'articolo 1, commi 280-283, legge n. 296/06, e dell'articolo 5 decreto n. 76/2008, in quanto la Ctr aveva erroneamente ritenuto irrilevante la mancata indicazione del credito nella dichiarazione relativa all'anno di riferimento
- violazione e falsa applicazione dell'articolo 36-bis, Dpr n. 600/73, in quanto la procedura automatizzata consentiva anche il recupero dei crediti non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni.

La Corte ha accolto il ricorso e ha affermato che *“il beneficiario decade dalla ... possibilità di fruizione del credito di imposta ove non indichi il credito nella dichiarazione relativa al periodo di imposta di concessione del beneficio”* (cfr Cassazione, n. 21017/20).

Osservazioni

I giudici di piazza Cavour sono stati chiamati a pronunciarsi sulla possibilità di utilizzare in compensazione un credito non indicato nella dichiarazione dei redditi e, a seguito di mancato riconoscimento di tale possibilità, sulle modalità di recupero, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del credito indebitamente utilizzato.

Hanno, quindi, delineato il quadro normativo previsto dal legislatore per la fruizione del beneficio fiscale oggetto di controversia.

Al riguardo hanno richiamato l'articolo 1, legge n. 296/06 (finanziaria 2007), sia per la misura del credito utilizzabile (il comma 280 prevede che alle imprese è attribuito *“un credito d'imposta nella misura del 10 per cento dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia, secondo le modalità dei commi da 281 a 285. La misura del 10 per cento è elevata al 15 per cento qualora i costi di ricerca e sviluppo siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca”*), sia per le modalità di fruizione del beneficio (il successivo comma 282 prescrive che il credito debba essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi).

I giudici di Cassazione hanno osservato, altresì, che l'articolo 5, del decreto n. 76/2008, stabilisce che *“l'impresa beneficiaria indica, a pena di decadenza, in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi il prospetto relativo ai costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta”*.

A tale riguardo, per consolidato orientamento giurisprudenziale, la decadenza è direttamente contemplata dalla disciplina dell'istituto, senza che la contribuente, al fine di superarla, possa invocare il principio della generale emendabilità della dichiarazione fiscale, mediante presentazione di successiva dichiarazione integrativa.

Nella fattispecie sottoposta ad esame della Corte, nonostante la società abbia provveduto ad integrazione nei quattro anni successivi alla dichiarazione originaria, la Cassazione ha affermato che il principio generale di emendabilità dei modelli dichiarativi (*cf*r Cassazione, n. 26421/18 e n. 711/19), anche con atti rilevanti in sede processuale, non consente di superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze (*cf*r Sezioni Unite, n. 15063/02 e n. 13378/16).

L'affermazione che la decadenza costituisca un limite insuperabile trova giustificazione nella circostanza che la stessa risulta essere una misura coerente con la scelta di accordare il beneficio in rapporto all'esercizio fiscale interessato in modo tale che l'adempimento dei corrispondenti obblighi dichiarativi da parte del contribuente possa essere strumentale all'espletamento delle verifiche dell'Amministrazione limitatamente al periodo d'imposta interessato dalla fruizione del beneficio: la mancata indicazione del credito nella dichiarazione relativa al periodo di imposta nel corso del quale è concesso, infatti, ne impedisce il riconoscimento in diminuzione dell'imposta altrimenti dovuta (*cf*r Cassazione, n. 22673/14 e n. 30172/17).

L'inosservanza dei chiari adempimenti dettati dal legislatore legittima il recupero delle somme non indicate nella dichiarazione relativa all'esercizio di competenza; recupero per il quale non è precluso l'utilizzo della cartella di pagamento. L'articolo 36-*bis*, del Dpr n. 600/73, infatti, prevede che l'Amministrazione finanziaria provvede, tra l'altro, avvalendosi di procedure automatizzate, a: *“e) ridurre i crediti di imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione”*.

Il controllo automatizzato, quindi, è espressamente previsto anche in sede di disconoscimento dei crediti del contribuente, a condizione che i presupposti di tale disconoscimento non derivino da un'attività di natura accertativa o rettificativa e non implicino valutazioni, ma emergano *“sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione”*, indicati dallo stesso contribuente.

Con riferimento a tale tipo di controlli delle dichiarazioni tributarie, per orientamento di legittimità consolidato, *“è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36- bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis, non essendo necessario un previo avviso di recupero”* (*cf*r Cassazione, n.4360/17 e n. 29582/18).

Nella fattispecie esaminata dalla Corte, è pacifico che il disconoscimento del credito sia stato operato non per contestazione di merito o per difformi valutazioni giuridiche, ma sul mero riscontro formale della dichiarazione reddituale 2012, il cui quadro RU non faceva menzione dei crediti utilizzati in compensazione.

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/no-al-bonus-ricerca-e-sviluppo-se-credito-non-e-dichiarazione>